

## 24.

# PROPOSIÇÕES PARA UMA REFORMA TRIBUTÁRIA EFETIVA

DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI

### Introdução

Esta obra nasceu da “Jornada de debates sobre as reformas tributárias”, realizada pelo IDP, no curso do desafiante ano de 2020, no âmbito do grupo de estudos “Democracia e Instituições: Crises e Desafios”. Foi grande a satisfação de coordenar o projeto ao lado dos Drs. Laís Porto, Tarsila Fernandes e Rafael Fonseca, profissionais aquilatados, competentes e dedicados, tudo sob o incentivo do nosso sempre Professor, Ministro Gilmar Mendes, e coordenação geral dos Drs. Ney Bello e Rodrigo Mudrovitsch. Este último, além de amigo e constitucionalista que dispensa apresentações, foi quem, em conversa desprestenciosa, nos instigou a realizar um painel de debates em torno do tema que, ao final, transformou-se em “Jornada” e, agora, em livro.

Por mais de três meses, nossos encontros semanais renderam profícuas reflexões em torno dos modelos de tributação existentes, do que efetivamente precisa ser modificado em nosso “sistema” e do que é preciso manter em prol dos direitos e garantias dos cidadãos-contribuintes e da necessidade de arrecadação do Estado Fiscal. Embora as PECs 45 e 110 e o projeto da CBS (contribuição sobre bens e serviços) tenham pautado os debates em 2020, o ano de 2021 trouxe consigo interessante guinada dialética. Com a modificação nas Presidências das casas legislativas, arrefeceram os debates em torno dos projetos anteriores – que miram, essencialmente, a tributação sobre o consumo – e surgiram interessantes

reflexões sobre a reforma do imposto de renda das empresas e das pessoas físicas a partir do envio de proposta do Governo a esse respeito ao Congresso.

Sempre defendi a necessidade de uma reforma tributária que não mirasse, exclusivamente, tributos sobre consumo<sup>1</sup>. Não há dúvida de que o modelo de tributação sobre o consumo precisa ser aperfeiçoado. Porém, dado que uma reforma tributária supõe a formação – ou o resgate – de um sistema tributário racional e não meramente histórico, sua reinvenção supõe tratar de todas as partes relevantes desse mesmo sistema. Mal comparando, um paciente que chega ao hospital com politraumatismo precisa ser tratado por inteiro em todos os seus traumas, não bastando que a equipe médica cuide, apenas, de sanar um membro ou órgão desse mesmo paciente. Daí que, embora a proposta do Governo para reformar o imposto de renda contenha graves problemas, ela nos instiga a discutir, por inteiro, a reforma do sistema. As próximas linhas serão dedicadas a isso. O assunto é vasto e complexo, razão por que não se pretenderá esgotar os temas e sim apontar questões pretensamente relevantes para o debate público.

### 1. Sistemas racionais *versus* históricos

Tenho defendido<sup>2</sup>, na esteira da doutrina de Hamilton Dias de Souza<sup>3</sup>, que sistemas, em geral, são conjuntos de elementos interdependentes e coordenados entre si a partir de princípios que os fazem funcionar de modo orgânico, como totalidade constituída para atender a certas finali-

<sup>1</sup> SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. *Novas Tecnologias e a Necessidade de Reforma Tributária*. In: Tributação 4.0, coord. AFONSO, José Roberto e SANTANA, Hadassah Laís. São Paulo: Editora Almedina, 2020.

<sup>2</sup> SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. *O que caracteriza uma reforma tributária? Somente um sistema tributário racional e não meramente histórico poderá receber a chancela de reforma tributária*. Jota. 19 ago. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-que-caracteriza-uma-reforma-tributaria-19082020>. Acesso em: 06 maio 2022.

<sup>3</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma do IR: entre mitos e contradições*. Revista Consultor Jurídico. 10 ago. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-10/hamilton-souza-reforma-ir-entre-mitos-contradicoes>. Acesso em: 06 maio 2022.

dades<sup>4-5-6</sup>. Qualquer reforma dialógica deve buscar a organização de um sistema tributário. Sistema supõe, pois, um conjunto ordenado de elementos no qual todas as partes interajam entre si e apontem para os mesmos objetivos. Não se trata de amontoado ou justaposição de tributos. Um sistema tributário segrega, rigidamente, as competências impositivas do Estado a partir de espécies tributárias distintas entre si que, por tal razão, não são (não poderiam ser) intercambiáveis. Trata-se de uma interação com o gasto público. O sistema dotado de boa dose de rigidez na discriminação das competências e das espécies tributárias força o Estado a não aumentar as despesas de forma recorrente, uma tendência de todo Governo. Além disso, um sistema deve ter objetivos claros e suas normas devem seguir essas mesmas finalidades.

Os sistemas tributários podem ser classificados de acordo com seu nível de coesão. Sistemas racionais são aqueles dotados de lógica inaural e princípios unificadores definidos, vinculantes tanto para sua aplicação quanto para eventuais reformas a que sejam submetidos. Já os históricos são aqueles compostos de normas editadas ao longo de anos, sem a observância de elementos de conexão<sup>7</sup>. Sob a ótica constitucional, os sistemas tributários classificam-se por sua plasticidade e grau de abstração, podendo ser rígidos ou flexíveis/exaustivos ou principiológicos<sup>8</sup>.

No Brasil, a Constituição de 1988 (CF/88) abandonou o modelo impositivo então existente e criou algo novo, dotado de racionalidade inaugural informada pela preocupação com garantias em favor do contribuinte, de sorte a não ser regressivo, respeitar a capacidade contributiva, a isonomia, a legalidade, a segurança jurídica e fomentar o desenvolvimento nacional e a diminuição da pobreza e das disparidades sociais e regionais

<sup>4</sup> KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. 8ª ed., tradução de Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2013. Ver, em detalhe, Capítulo III.

<sup>5</sup> WOLFF, Christian. *Pensamientos racionales acerca de Dios, el mundo y el alma del hombre, así como sobre todas las cosas en general*, tradução para o espanhol de Agustín Gonzáles Ruiz, Madrid: Ediciones Akal, 2000, pp. 90 e ss.

<sup>6</sup> BERTALANFFY, L. V. *Teoria Geral dos Sistemas*. Petrópolis: Vozes, 1977. p. 351.

<sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. *Revista dos Tribunais*, 1968, pp. 68 e ss.

<sup>8</sup> Idem.

(art. 3º da CF). Além disso, distribuiu as competências tributárias em busca de um equilíbrio fiscal entre os entes federados. A rigidez na discriminação das competências e das espécies tributárias, a impedir fossem estas intercambiáveis, era essencial para evitar que o Estado aumentasse suas despesas ilimitadamente. Portanto, o sistema foi concebido para ser racional (não histórico), rígido e exaustivo, limitando alterações apenas ao necessário para assegurar o funcionamento do todo.

Porém, desde a Constituição de 1988 o conjunto tributário deixou de ostentar os atributos de um sistema, revelando, hoje, um emaranhado não harmônico de normas tributárias. Pouco a pouco, com a aquiescência da jurisprudência do STF, a União Federal abusou da edição de medidas provisórias em matéria tributária e da criação de contribuições sociais que eram verdadeiros impostos. O mesmo se deu com as taxas. Também com a permissão de alguns Tribunais, a União passou a chamar de renda aquilo que definitivamente não o é (a exemplo da tributação do mero saldo positivo de equivalência patrimonial das empresas controladas e coligadas no exterior) e a editar leis com delegações em branco ao executivo. No caso dos Estados, o subsistema do ICMS implodiu em função, por exemplo, do aumento de sua complexidade, da guerra fiscal e da erosão de sua base econômica<sup>9</sup>. Até mesmo o ISS passou a ostentar características de um “não-sistema” a partir do aumento da guerra fiscal entre os Municípios, da indefinição de fatos geradores confrontantes com o ICMS (a exemplo das chamadas utilidades digitais) e de alterações no Município competente para a cobrança do imposto sobre determinadas atividades (prestador *versus* tomador).

O sistema gestado em 1988 era racional e rígido, mas se tornou histórico e flexível, modificável ao sabor dos humores políticos e das necessidades arrecadatórias do Estado, sem qualquer compromisso com as garantias fundamentais do contribuinte, tampouco com o princípio federativo. Há, hoje, uma desordem enorme causada por interesses meramente arrecadatórios. O resultado disso é, por exemplo, a tributação da

<sup>9</sup> AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. *ICMS: crise federativa e obsolescência*. São Paulo: Revista DireitoGV, 2018. Vol. 14, nº. 3, pp. 990/991.

energia elétrica em mais de 40%<sup>10</sup>, onerando diretamente o consumo de algo absolutamente essencial a cidadãos e empresas, fator que seguramente influenciou a decisão do STF de vedar a imposição de alíquotas mais altas de ICMS sobre energia e telecomunicações<sup>11</sup>.

O quadro não deixa dúvida quanto à necessidade de uma reforma tributária para formar – ou resgatar – um sistema tributário racional e não meramente histórico. Nesse contexto, é preciso refletir sobre os projetos em trâmite no Congresso, de sorte a verificar se cuidam de reformas racionais ou meramente históricas.

## 2. As principais propostas sobre a mesa e suas idiosincrasias: PECS 45/19, 110/19 e PLs 3.887/20 e 2337/21

As PECs 45/2019 e 110/19 contêm previsão de unificação de ISS, ICMS, IPI e outros tributos que gravam o consumo (PIS e COFINS) sob a forma de um IVA Nacional, não-cumulativo, incidente sobre todo e qualquer processo de agregação econômica de valor. Alega-se que a criação de um IVA Nacional desse jaez, com receita partilhada entre todos os entes da federação<sup>12</sup>, contribuiria para alcançar todos os fatos econômicos relevantes para a sociedade contemporânea, aumentaria a eficiência da arrecada-

<sup>10</sup> BITTENCOURT, Rafael. *Conta de luz no país tem 4ª maior carga tributária do mundo*. Valor Econômico. Brasília, 05 dez. 2018. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2018/12/05/conta-de-luz-no-pais-tem-4a-maior-carga-tributaria.ghml>. Acesso em: 06 maio 2022.

<sup>11</sup> STF, RE 714.136, Rel. Min. Marco Aurélio, J. 18/12/2021, Red. p/ acórdão Ministro Dias Toffoli.

<sup>12</sup> AFONSO assenta que “Caberia à União legislar e aos Estados cobrar, arrecadar e fiscalizar o novo imposto, cuja receita, a depender do conjunto de tributos que realmente forem a ele incorporados, teria um peso federal quase tão elevado quanto o estadual. (...) O IVA permitiria aos governos estaduais compartilhar a aplicação do imposto mais amplo da economia no lugar do ICMS, obviamente a depender da correta fixação da proporção que caberia a cada um dos dois níveis de governo da receita do novo imposto e, ainda, o critério para dividir a cota estadual entre cada uma das 27 unidades federadas.” (AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). *O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas*. Rio de Janeiro: FGV, 2013, pp. 36/37). Vide também: DORNELLES, Dornelles; AFONSO, José Roberto. *Desenvolvimento exige um novo sistema tributário*. Rio de Janeiro: Revista Brasileira de Comércio Exterior nº 102, FUNCEX, Janeiro-Março 2010, pp. 8-18.

ção e, ao mesmo tempo, simplificaria o sistema mediante a eliminação de vários tributos por alguns poucos.

A PEC 45/19 prevê a instituição do chamado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) por lei complementar federal, ao lado de um Imposto Seletivo (IS) incidente sobre fatos geradores de “externalidades negativas”. O IBS substituiria o IPI, COFINS, PIS (Federais), ICMS (Estadual) e ISS (Municipal) e teria alíquota única para todos os bens e serviços existentes, sem exceção, com vedação expressa à concessão de incentivos fiscais. Os Estados e Municípios teriam competência para modificar as suas próprias alíquotas que, no entanto, continuariam uniformes para todos os fatos geradores. Haveria um Comitê Gestor para gerir o tributo nos termos do disposto em lei complementar.

A PEC 110/19, por sua vez, prevê a criação de um IBS estadual, por lei complementar, para substituir os mesmos tributos substituídos pelo IBS da PEC 45/19, além do IOF, da CIDE-Combustíveis e Salários Educação (todos Federais). Nesta proposta, há previsão para isenção sobre itens básicos, tais como medicamentos e alimentos, e destinação de parte de sua arrecadação para a seguridade social. Sua gestão ficaria a cargo de um comitê formado apenas por Estados. Ao lado do IBS, essa proposta também prevê um imposto seletivo sobre utilidades específicas (*blue chips*), tais como energia, bebidas, fumo, telecomunicações, etc.

A proposta da CBS, apresentada pelo Governo, trata de mera unificação de duas contribuições sociais, o PIS e a COFINS.

Essas três propostas parecem insuficientes para gerar efetiva reforma do sistema tributário.

De início, percebe-se que o imposto previsto pelas propostas de emenda à Constituição não é denominado imposto sobre valor agregado – IVA e sim imposto sobre bens e serviços – IBS. Sem a pretensão de reduzir o debate à literalidade, o fato é que um imposto cuja denominação traz em si apenas as ideias de bens e serviços parece nascer ultrapassado no contexto do século XXI. As palavras são importantes e a necessidade de fixação de diretrizes seguras e, ao mesmo tempo, atuais a respeito dos fatos tributáveis revela haver, no mínimo, um problema de técnica legislativa.

Acresce que tanto a PEC 45 quanto o projeto de CBS miram apenas a tributação sobre o consumo, o que, conseqüentemente, ignora todo um universo tributário que, em qualquer reforma, precisaria ser equacionado, tais como os problemas crônicos enfrentados nas contribuições sociais, no imposto sobre produtos industrializados, no imposto de renda, na criação de taxas diversas, na indevida utilização de medidas provisórias em matéria tributária, dentre outros. Embora um pouco mais ampla do que a PEC 45 (por interferir com impostos sobre propriedade e sua transmissão), a PEC 110 também não pretende reformar aqueles itens.

Parece haver, ainda, problemas jurídicos relacionados à conformação do IBS – ou IVA – ao federalismo brasileiro e à capacidade contributiva.

A maioria da doutrina tributária tem sustentado que a unificação dos impostos estaduais, federais e municipais sobre consumo reduziria gravemente a autonomia financeira de Estados e Municípios, ignorando as disparidades regionais existentes em nossa extensa federação. Daí que, para essa corrente, liderada por Everardo Maciel<sup>13</sup>, Hamilton Dias de Souza<sup>14</sup>, Heleno Taveira Torres<sup>15</sup>, Humberto Ávila<sup>16</sup>, Ives Gandra da Silva

<sup>13</sup> MACIEL, Everardo, *Não entre. É um livro de receitas*. Estadão, 4/7, B6, 2019.

—, *PEC 45, são muitos os que perdem*. Estadão, 2019.

<sup>14</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo*. JOTA, 03 jul. 2019. Disponível em: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019). Acesso em 25/10/2019.

—, *Emenda substitutiva à PEC 293-A/2004 agride pacto federativo*. Revista Consultor Jurídico, 03 nov. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-nov-03/dias-souza-substitutivo-pec-293-a2004-agride-pacto-federativo>. Acesso em 28/10/2019.

<sup>15</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Reforma tributária infraconstitucional precisa avançar*. Revista Consultor Jurídico, 05 jun. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-05/consultor-tributario-reforma-tributaria-infraconstitucional-avancar>. Acesso em 25/10/2019

<sup>16</sup> ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antonio; HARADA, Kiyoshi; MACIEL, Everardo, MARTINS, Ives Gandra da Silva, SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma tributária: onerar mais não é o caminho*. Jus, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75628/reforma-tributaria-onerar-mais-nao-e-o-caminho>. Acesso em 25/10/2019. Também publicado em “O Estado de São Paulo” em 2 de julho de 2019. A2.

Martins<sup>17</sup>, José Maria Arruda de Andrade<sup>18</sup>, Kiyoshi Harada<sup>19</sup>, Ricardo Lodi Ribeiro<sup>20</sup>, Roque Carrazza<sup>21</sup> e Fernando Facury Scaff<sup>22</sup>, o tipo de proposta existente na PEC 45 encontraria óbice na cláusula pétrea do pacto federativo (art. 60, § 4º, I da CF). Afinal, o IBS seria um imposto do tipo federal (criado, regulado e julgado por órgãos federais) que impossibilitaria a realização de políticas tributárias próprias de cada um dos entes subnacionais. Por outro lado, corrente minoritária defendida por Eduardo Maneira e Luis Eduardo Maneira sustenta a constitucionalidade desses projetos à luz do pacto federativo, sob o fundamento de que “o importante é que os entes federados tenham autonomia financeira, e não, necessariamente, ampla competência tributária”<sup>23</sup>. Para eles, o sistema

<sup>17</sup> ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antonio; HARADA, Kiyoshi; MACIEL, Everardo, MARTINS, Ives Gandra da Silva, SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma tributária: onerar mais não é o caminho*. Jus, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75628/reforma-tributaria-onerar-mais-nao-e-o-caminho>. Acesso em 25/10/2019. Também publicado em “O Estado de São Paulo” em 2 de julho de 2019. A2.

<sup>18</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. *Armadilhas retóricas da reforma tributária: entre o simples e o simplório*. Revista Consultor Jurídico, 09 jun. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-09/estado-economia-armadilhas-retoricas-reforma-tributaria-entre-simples-simplorio>. Acesso em 25/10/2019.

<sup>19</sup> ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antonio; HARADA, Kiyoshi; MACIEL, Everardo, MARTINS, Ives Gandra da Silva, SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma tributária: onerar mais não é o caminho*. Jus, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75628/reforma-tributaria-onerar-mais-nao-e-o-caminho>. Acesso em 25/10/2019. Também publicado em “O Estado de São Paulo” em 2 de julho de 2019. A2.

<sup>20</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores*. Revista Consultor Jurídico, 08 abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em 25/10/2019.

<sup>21</sup> ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antonio; HARADA, Kiyoshi; MACIEL, Everardo, MARTINS, Ives Gandra da Silva, SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma tributária: onerar mais não é o caminho*. Jus, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75628/reforma-tributaria-onerar-mais-nao-e-o-caminho>. Acesso em 25/10/2019. Também publicado em “O Estado de São Paulo” em 2 de julho de 2019. A2.

<sup>22</sup> SCAFF, Fernando Facury. *Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF*. Revista Consultor Jurídico, 16 abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>. Acesso em 25/10/2019.

<sup>23</sup> MANEIRA, Eduardo; MANEIRA, Luis Eduardo. *PEC 45 coloca Brasil no rol de sistemas modernos de tributação*. Revista Consultor Jurídico, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://>



atual já não garante autonomia para os entes subnacionais, visão também compartilhada por Virgínia Pillekamp, Fernanda Sá Freire Figliuolo e Marco Behrndt (que, por sua vez, contestam outros pontos das propostas de reforma tributária)<sup>24</sup>. Há, ainda, aqueles que, a exemplo de Sérgio André Rocha<sup>25</sup>, entendem que a PEC 45, em abstrato, não afronta o pacto federativo, o que não afasta eventual inconstitucionalidade em concreto, sob esse mesmo parâmetro, a depender da regulação do imposto e funcionamento do Comitê Gestor.

Sem prejuízo dessa questão relacionada à possível ofensa ao pacto federativo, haveria, ainda, perplexidades relacionadas à previsão de alíquota única, tal como sugere a PEC 45/19.

A esse respeito, Humberto Ávila, Roque Antonio Carrazza e Hamilton Dias de Souza<sup>26</sup> demonstraram ser falaciosa a afirmação de que o padrão internacional é o de alíquotas únicas. Na realidade, de acordo com dados da OCDE, esse tipo de imposto agregado com mais de uma alíquota corresponde a 91% dos países pesquisados e, dentre os mais desenvolvidos, o percentual salta para 94%. A preocupação faz sentido, pois, de acordo com esses<sup>27</sup> e outros tributaristas<sup>28</sup>, a existência de alíquota única – que grava de igual modo, por exemplo, os itens alimentícios da

[www.conjur.com.br/2019-jul-30/opiniaio-pec-45-coloca-pais-rol-sistemas-modernos-tributacao](http://www.conjur.com.br/2019-jul-30/opiniaio-pec-45-coloca-pais-rol-sistemas-modernos-tributacao). Acesso em 25/10/2019.

<sup>24</sup> PILLEKAMP, Virgínia; FIGLIOULO, Fernanda Sá Freire; BEHRNDT, Marco. *Reforma tributária: falta de autonomia e violação ao pacto federativo?* Revista Consultor Jurídico, 23 out. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-23/opiniaio-violacao-pacto-federativo-reforma-tributaria>. Acesso em 25/10/2019.

<sup>25</sup> ROCHA, Sérgio André. *O imposto sobre bens e serviços proposto na reforma tributária da PEC 45*. Revista Consultor Jurídico, 13 set. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-13/sergio-rocha-imposto-bens-servicos-pec-45>. Acesso em 25/10/2019.

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto Bergman; CARRAZZA, Roque Antônio; SOUZA, Hamilton Dias de. *A reforma tributária que o Brasil precisa – parte I*. Revista Consultor Jurídico, 08 nov. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opiniaio-reforma-tributaria-brasil-parte>. Acesso em: 11/11/2019.

<sup>27</sup> Idem.

<sup>28</sup> SCAFF, Fernando Facury. *Algumas sugestões para aprimorar a Reforma Constitucional Tributária*. Revista Consultor Jurídico, 07 out. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-07/justica-tributaria-algumas-sugestoes-aprimorar-reforma-constitucional-tributaria>. Acesso em: 25/10/2019.

cesta básica e os carros de luxo – acentua a regressividade de um sistema que já é notoriamente injusto, especialmente sobre itens e serviços básicos consumidos pela maior parte da população, tais como alimentação, habitação, transporte e saúde.

Realmente, no limite, a questão da alíquota única diz com a isonomia tributária, a capacidade contributiva e a justa distribuição da carga tributária entre as distintas classes sociais.

De acordo com Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D'Araújo e Francisco Gassen, as propostas, especialmente a PEC 45/19, mesmo com a previsão de devolução do tributo sobre o consumo suportado por famílias consideradas pobres, implicarão aumento no custo dos alimentos e alugueis com reflexos evidentes sobre a regressividade do sistema, levando-os à conclusão de que “se o objetivo é buscar capturar a riqueza das parcelas mais ricas, o ideal seria aprimorar a tributação sobre os típicos signos de riqueza dessa população – renda e patrimônio”<sup>29</sup>.

No caso da proposta de CBS, as ideias de “reforma” e de “sistema” parecem (ainda) mais prejudicadas. Trata-se de mera unificação de duas contribuições sociais, o PIS e a COFINS. Embora acerte em alguns pontos, tais como excluir outros tributos de sua base de cálculo, unificar duas contribuições em uma e desonerar a cesta básica, o projeto da CBS também gera dificuldades.

Em primeiro lugar, a contribuição possui todas as características de imposto, o que é reforçado pelo fato de que a DRU permite, hoje, desvincular 30% das receitas. Ao deixar de chamar de IBS, tal como previsto nas PECs 45 e 110, para instituir nova contribuição, a União buscou desviar da competência residual prevista no art. 154 da CF, o que implicaria a necessidade de instituição do tributo por lei complementar.

<sup>29</sup> GASSEN, Valcir; D'Araújo, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Francisco. *Reforma tributária: O esforço em manter a matriz tributária em seu (in) devido lugar in Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Organizados por Fernando Facury Scaff, Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres. – Belo Horizonte: Letramento; Casa do direito; Coleção de Direiti Tributário & Financeiro, 2020. p. 1032 e ss.

Em segundo lugar, há contradição entre o fato gerador (“operações com bens e serviços”<sup>30</sup>), o que em rigor pertence às competências materiais exclusivas dos impostos de Estados e Municípios (ICMS e ISS), e sua base de cálculo que diz com a “receita bruta” das empresas<sup>31</sup>.

Em terceiro lugar, o projeto onera demasiadamente o setor de serviços, especialmente os prestados a pessoa natural que não poderá tomar créditos desse imposto. Haverá impacto direto nos preços finais e, conseqüentemente, na inflação. O prestador que não conseguir repassar o aumento no preço, sofrerá com aumento brutal da carga tributária. No mínimo, na hipótese de serviços prestados a pessoa física/consumidor final, deveria haver uma alíquota intermediária ao lado da (já elevada) alíquota de 12%, sob pena de afrontar os princípios da isonomia e capacidade contributiva.

Em quarto lugar, embora o projeto tenha acertado ao desonerar a cesta básica e serviços de saúde prestados ao SUS, errou ao não isentar a educação e os serviços de saúde particulares. Isso terá reflexos sobre o acesso do consumidor a serviços fundamentais (arts. 5º, XXXII, 6º, caput, 23, V, 170, V, 196 e 199 da CF). No caso da saúde, provavelmente haverá pressão de demanda sobre o SUS e retrocesso no adequado tratamento de saúde aos que mais necessitam. Similarmente, no caso da educação, a ausência de isenção possivelmente gerará aumento substancial nos preços das mensalidades, obrigará grande contingente de famílias a acionar o ensino público básico e interferirá com o acesso das camadas mais pobres ao ensino superior privado, considerando que a CBS extinguirá os benefícios de PIS/COFINS relacionados ao Programa Universidade para Todos (PROUNI)<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Art. 1º, caput e parágrafo único do PL 3887/2020.

<sup>31</sup> Art. 2º, caput, do PL 3887/2020.

<sup>32</sup> “Além do reajuste insuficiente, o projeto exclui do regime de desconto simplificado os contribuintes com renda anual acima de R\$ 40 mil. Isso afeta aquelas camadas da classe média que não possuem gastos significativos com saúde e educação para deduzir do imposto a pagar. Na prática, portanto, essas pessoas sofrerão aumento efetivo de tributação. Segundo a SETECO Consultoria Contábil, aqueles com rendimentos de R\$ 4,5 mil e R\$ 5,5 mil, sofrerão aumentos de R\$ 1.057 e 1.771, caso não possuam gastos dedutíveis” (SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma do IR: entre mitos e contradições*. Revista Consultor Jurídico, 10 ago. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-10/hamilton-souza-reforma-ir-entre-mitos-contradicoes>. Acesso em: 06 mai. 2022)

Ainda em relação à CBS, a justificativa do projeto de lei contém a ideia de que a CBS resolveria os problemas do “sistema tributário complexo e caro”, mencionando o gasto anual de 1.501 horas para cumprir suas obrigações tributárias, o tempo médio de duração de execuções fiscais (que superam oito anos na Justiça), a concorrência desleal entre as empresas e a existência de 51% do PIB em discussão no contencioso tributário federal. Ora, será mesmo que o gasto de 1.501 horas para o cumprimento das obrigações tributárias tem origem na legislação federal relacionada ao PIS/COFINS ou decorre, em verdade, do emaranhado de legislações e atos infralegais (instruções normativas, soluções de divergência, etc.) relacionadas não apenas a esses, mas aos demais tributos? Será que a existência de um contencioso de 51% do PIB tem origem apenas na legislação relacionada ao PIS/COFINS ou surge, em verdade, de problemas culturais e estruturais em que todos os Fiscos (Municípios, Estados e União) enxergam no contribuinte um adversário e buscam a interpretação que favoreça – a qualquer preço – a arrecadação? Será que a CBS resolverá o problema relacionado ao tipo de crédito aproveitável pelo contribuinte ou o Fisco novamente interpretará o princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 195, § 12 da CF) – por ato infralegal – de forma restritiva?

Essas reflexões são fundamentais para verificar se há relação de adequação entre a causa alegada para a instituição da CBS e o que verdadeiramente ser persegue. No limite, tomadas como verdadeiras as justificativas acima, poderia haver desvio de finalidade na proposta da CBS e má identificação dos reais problemas do sistema.

Relativamente ao imposto de renda, no segundo semestre de 2021 a Câmara dos Deputados aprovou o PL 2.337/2021 que, em essência, determina o retorno da sistemática de tributação dos dividendos, a diminuição da alíquota do imposto de renda devido sobre o lucro apurado pelas pessoas jurídicas, a extinção dos juros sobre capital própria (JCP), a alteração da tabela do imposto de renda pessoa física, a limitação da utilização de desconto simplificado, a tributação do “estoque” de dividendos não distribuídos até final de 2021 e da redução de capital pelo sócios, mediante avaliação dos bens a valor de mercado, a uniformização da tributação de ganho de capital em operações em bolsa de valores, dentre outros.

Enquanto este artigo é escrito, o PL 2.337/2021 está sob apreciação do Senado Federal. Do conteúdo rapidamente aprovado pela Câmara emergem possíveis graves consequências. É preciso, preliminarmente, chamar a atenção para a falta de transparência quanto aos impactos que essa reforma no IR – com alteração também da CSLL – causará sobre preços, setores econômicos e contribuintes. Nada disso foi objeto de escrutínio público, conforme alertado por José Roberto Afonso<sup>33</sup>, o que ofende a transparência. De acordo com a Nota Técnica 49 assinada pela Instituição Fiscal Independente – IFI, a “ausência de alguns dados em forma mais desagregada limita as simulações” que podem ser feitas em relação à matéria. Sem prejuízo disso, a Nota indica que a proposta pode criar um ônus fiscal “da ordem de R\$ 34,1 bilhões para 2022, R\$ 15,4 bilhões para 2023 e R\$ 16,1 bilhões para 2024”<sup>34</sup>.

Além disso, a tributação dos dividendos tem a capacidade de aumentar a complexidade fiscal na contramão do que se pretendia com uma reforma racional do sistema tributário. Isso porque a tributação dos dividendos estimula a adoção de técnicas de distribuição disfarçada de lucros – DDR e planejamentos tributários, o que aumenta o custo de fiscalização, conforme demonstrado por Douglas Guidini Odorizzi<sup>35</sup>. De fato, além da adoção de técnicas sofisticadas de DDR, a oneração maior das empresas que estão no lucro presumido, em comparação com as submetidas ao lucro real, estimula a adoção de criação de empresas menores

<sup>33</sup> “Conforme alertado por José Roberto Afonso, os dados oficiais sobre o impacto da tributação sobre a distribuição de dividendos não são suficientemente confiáveis. Confirmam esta percepção as declarações do ministro Paulo Guedes, ao afirmar que a arrecadação com a tributação de dividendos permitiria a injeção de R\$ 50 bilhões para reajuste do Bolsa Família” (SANTIN, Lina; BICHARA, Luiz Gustavo. *Reforma do IR: onde estão os cálculos?* Valor Econômico, 09 ago. 2021, Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/08/09/reforma-do-ir-onde-estao-os-calculos.ghtml>. Acesso em: 06 maio. 2022).

<sup>34</sup> SENADO FEDERAL. *Nota técnica n. 49 de 29 de setembro de 2021*. Instituição Fiscal Independente. Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/592976/NT49\\_Reforma\\_IR.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/592976/NT49_Reforma_IR.pdf). Acesso em: 06 mai. 2022.

<sup>35</sup> ODORIZZI, Douglas Guidini. *Câmara equivocou-se ao tributar dividendos de profissões regulamentadas*. *Revista Consultor Jurídico*, 03 set. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-set-03/odorizzi-camara-equivoca-tributar-dividendos-profissoes>. Acesso em: 06 maio 2022.

atuando sob a forma de contratos de parceria ou associação com impacto sobre a livre organização do mercado.

Por outro lado, a extinção dos juros sobre capital próprio (JCP) pode gerar desestímulo aos investimentos e aumento no custo financeiro do capital. Isso porque os juros sobre capital próprio constituem forma de remuneração do detentor de capital que o emprega na companhia ao invés de buscar esse mesmo capital no mercado. Considerando o conceito de “custo de oportunidade”<sup>36</sup>, esse capital que o empresário injeta no empreendimento deve ser remunerado adequadamente, daí a expressão “juros sobre capital próprio”. A partir da Lei 9.249/95, estes passaram a ser uma opção de remuneração dos acionistas, dedutíveis do imposto de renda das pessoas jurídicas, cuja contrapartida foi a vedação ao reconhecimento dos efeitos inflacionários nas demonstrações contábeis das empresas. Ao extinguir tal figura jurídica, o projeto de reforma do imposto de renda impõe às empresas a busca de um capital muito mais caro – do mercado – para financiar suas atividades, quando poderia fazê-lo por intermédio de capital dos sócios que seria remunerado pelos aludidos juros.

Chama a atenção, ainda, a possibilidade real de aumento relevante da carga tributária que o PL 2.337/21 gerará sobre determinados indivíduos e setores, a implicar violação aos predicados da isonomia e capacidade contributiva.

Do ponto de vista das pessoas físicas, Hamilton Dias de Souza<sup>37</sup>, Everardo Maciel<sup>38</sup> e Elisabeth Libertuci<sup>39</sup> demonstram que o aumento do

<sup>36</sup> “Custo de Oportunidade significa o quanto alguém deixou de ganhar por ter adotado uma alternativa em vez de outra, ou seja, se alguém escolher investir em uma fábrica de giz, deixando de, com isso, investir na construção de um supermercado, que era a segunda melhor alternativa existente na época, diz-se que o Custo de Oportunidade da decisão de investir na fábrica de giz é o quanto se deixou de ganhar por não se construir o supermercado” (MARTINS, Eliseu. *Juros sobre o capital próprio – aspectos conceituais*. Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços, n. 50, 1996, p. 433).

“Quantia de lucro perdido quando a oportunidade proporcionada por alternativa é sacrificada pela escolha de outra” (ATKINSON A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. *Contabilidade Gerencial*. Tradução de André Olímpio M.C. Castro. São Paulo: Atlas, 2000, p.365).

<sup>37</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma do IR: entre mitos e contradições*. Revista Consultor Jurídico, 10 ago. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-10/hamilton-souza-reforma-ir-entre-mitos-contradicoes>. Acesso em: 06 mai. 2022.

<sup>38</sup> MACIEL, Everardo. *Reforma do Imposto de Renda é uma combinação de desinformação*

teto da isenção do IRPF para R\$2.500,00 geraria uma economia mensal ao contribuinte de apenas R\$7,50, sendo que a atualização da tabela nem sequer cobriu a inflação do período. Não haveria, portanto, o propalado alívio às camadas mais pobres da população. Além disso, de acordo com esses mesmos autores, a exclusão do desconto simplificado a contribuintes com renda anual acima de R\$40.000,00 geraria relevantes aumentos de R\$1.057,00 e R\$1.771 àqueles que tivessem rendimentos mensais, respectivamente, de R\$4500,00 e R\$5500,00, na contramão dos predicados da isonomia e da capacidade contributiva.

Do ponto de vista das pessoas jurídicas, o projeto não esconde a pretensão de tributar mais as pessoas jurídicas submetidas ao lucro presumido, sob o fundamento de que isso tornaria mais justa a tributação daquelas com as empresas submetidas ao lucro real que seriam mais oneradas. Dados da Receita Federal, escrutinados por Everardo Maciel<sup>40</sup>, demonstram que as empresas submetidas ao lucro presumido já arcam com percentual maior de IR sobre a receita bruta em comparação às que estão no lucro real (2,49% x 0,99% da receita bruta), assim como um percentual maior de carga tributária federal (9,4% x 7,7%), o que foi referido por Douglas Guidini Odorizzi<sup>41</sup> e Hamilton Dias de Souza ao examinar o projeto em comento e demonstrar a perplexidade de aumentar-se o IR para quem já paga mais.

Além disso, o projeto aumentaria a carga tributária especialmente de empresas prestadoras de serviços, sem discriminação entre os grupos de serviços que hoje, supostamente, se beneficiariam ou se prejudicariam com o regime do lucro presumido.

e demagogia. In: Estadão, 01 jul. 2021. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-do-imposto-de-renda-e-uma-combinacao-de-desinformacao-e-demagogia,70003765067>. Acesso em: 06 mai. 2022.

<sup>39</sup> LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. *Sorria, contribuinte! Você está sendo enganado*. In: Estadão (Coluna de Fausto Macedo), 06/07/2021. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/sorria-contribuinte-voce-esta-sendo-enganado/>. Acesso em: 06 mai. 2022.

<sup>40</sup> Tributação de dividendos. In: 3º Congresso do Codecon, 17/10/2019.

<sup>41</sup> Op cit.

A esse respeito, Hamilton Dias de Souza<sup>42</sup> demonstra que, se há problema, ele não estaria na não tributação de dividendos ou na existência do regime do lucro presumido e sim na falta de dimensionamento adequado do regime do lucro presumido ao que se soma a omissão do Governo em apontar que os principais prestadores de serviços, responsáveis pela aferição de grandes lucros, já estão no regime do lucro real e não no presumido, a falsear o suposto de que o problema residiria no regime de lucro presumido. Referido doutrinador demonstra que a tributação dos dividendos gera distorções que beneficiam as pessoas com maiores condições financeiras e que, nessa situação, podem simplesmente reinvestir boa parcela de seus lucros em detrimento daquelas organizações familiares cujas distribuições são imprescindíveis ao sustento dos sócios: “empresas com lucratividade de 50% da receita sofrerão, a depender unicamente de sua margem de reinvestimento, aumentos dos atuais 14,53% de carga sobre a receita para até 20,53% (ou mais)”<sup>43</sup>.

<sup>42</sup> “Os principais atingidos são as empresas prestadoras de serviços, essencialmente de médio porte, correspondentes a 71% dos optantes do lucro presumido (RFB, 2005). A justificativa invocada seria a necessidade de “corrigir injustiças”, como a supostamente verificada com advogados, engenheiros, arquitetos, publicitários etc., que teriam lucros elevados e estariam sujeitos a baixa tributação. Além do equívoco de sugerir que o lucro real pague mais, o discurso toma indevidamente o todo pela parte. Afinal, segundo a RFB, 27% de todas as receitas tributáveis no lucro presumido decorrem de serviços, percentual esse pulverizado em inúmeros tipos de serviços em circulação na economia. E, conforme a própria RFB, as atividades mencionadas representam pequena parte das receitas tributáveis pelo lucro presumido (algo em torno de 9,5%). Logo, o que se aponta como distorção não tem a relevância necessária para justificar a alteração do regime. Aliás, se as referidas atividades realmente criam distorções, estas não decorrem *do conceito* do regime de lucro presumido. Ao contrário, este tem se mostrado benéfico para que médios empreendimentos se insiram no mercado e se expandam. Se problema existe, ele reside em presunções mal dimensionadas. E, para resolvê-lo, bastaria criar novas faixas de presunção (mais elevadas).” (SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma do IR: entre mitos e contradições*. Revista Consultor Jurídico, 10 ago. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-10/hamilton-souza-reforma-ir-entre-mitos-contradicoes>. Acesso em: 06 mai. 2022.).

<sup>43</sup> Op cit.



## Conclusões

As supracitadas reflexões que exsurtem das propostas de reforma atualmente “sobre a mesa” demonstram que apenas a organização de um sistema tributário racional e não meramente histórico poderá receber a chancela de verdadeira reforma tributária. Esta, necessariamente, precisa considerar a forma federativa do Estado Brasileiro, a isonomia, a capacidade contributiva, a progressividade tributária, a racionalidade, a transparência, dentre outros princípios constitucionais relevantes. Em atenção a isso, aos problemas acima identificados e buscando agregar ao debate público, apresento as seguintes proposições que parecem contribuir ao debate em torno do estabelecimento de um sistema tributário racional:

1. A reforma precisa mirar o “todo” e não apenas “partes” do sistema. Não é possível alterar unicamente os tributos incidentes sobre consumo, tal como hoje se apresenta a PEC 45 e a CBS (e, de algum modo, a PEC 110), sob pena de tornar o sistema mais regressivo<sup>44</sup>, contrariando o predicado da isonomia. Nesse sentido, é fundamental reformar também os tributos sobre a renda (IRPJ, CSLL e IRPF) que têm a possibilidade de gravar a capacidade contributiva de cada indivíduo com maior precisão, mediante uma gradação justa da carga tributária incidente sobre as empresas e as pessoas físicas<sup>45</sup>.

<sup>44</sup> Atualmente, por exemplo, a energia elétrica é tributada em mais de 40%, onerando diretamente o consumo de algo absolutamente essencial a todos os cidadãos (BITTENCOURT, Rafael. *Conta de luz no país tem 4ª maior carga tributária do mundo*. Valor Econômico. Brasília, 05 dez. 2018. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2018/12/05/conta-de-luz-no-pais-tem-4a-maior-carga-tributaria.ghtml>. Acesso em: 06 maio 2022.)

<sup>45</sup> As alíquotas do IR sobre altos rendimentos, no Brasil, são absolutamente ínfimas em comparação aos demais Países desenvolvidos. Vide: BRASIL. Presidência da República. Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009, pp. 27/29; FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil*, Brasília: Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. 2019. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD\\_2449.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf). Acesso em 04/08/2020.

2. A unificação de tributos de competência estadual (ICMS), municipal (ISS) e federal (IPI, PIS, COFINS, dentre outros) em um único IVA (ou IBS), regulado por lei complementar federal, pode ofender o núcleo essencial do pacto federativo suposto pelos arts. 1º e 60, § 4º, I, da Constituição e gerar insegurança jurídica decorrente da necessidade de interpretação de novos conceitos.
3. Mesmo que se admita a criação de um IVA ou IBS dual (uma de competência da União e outro dos Estados), é preciso esclarecer que a adoção de alíquotas únicas sem qualquer isenção/alíquota zero não reflete a prática internacional<sup>46</sup> e torna o sistema tributário mais regressivo com ofensa aos predicados da isonomia e da capacidade contributiva (arts. 5º *caput*, 145, §1º e 150, II da CF). Além disso, é fundamental manter fonte própria de receitas aos Municípios em homenagem à autonomia municipal (arts. 30, III e 34, VII, “c” da CF).
4. Qualquer proposta de reforma precisa divulgar, detalhadamente, os dados e modelos econômicos utilizados nas projeções de arrecadação e impactos setoriais em homenagem à publicidade e transparência (arts. 37, *caput* e 150, §5º da CF).
5. É preciso vedar a incidência de contribuição social sobre a mesma materialidade de impostos discriminados na CF e que o produto de sua arrecadação seja desviado de sua finalidade<sup>47</sup>. Sem isso, o que impedirá a União de, no futuro, criar novas contribuições com a mesma materialidade do(s) IVA(s) debatido (s)?

<sup>46</sup> ÁVILA, Humberto Bergman; CARRAZZA, Roque Antônio; SOUZA, Hamilton Dias de. *A reforma tributária que o Brasil precisa – parte I*. Revista Consultor Jurídico, 08 nov. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opinio-reforma-tributaria-brasil-parte>. Acesso em: 11/11/2019.

<sup>47</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições Especiais*. In: Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Ed. Saraiva. p. 688; SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições especiais*. In: CURSO de Direito Tributário. 12ª edição São Paulo: Saraiva, 2010. p. 691-736; SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e a Federação*. In: ARTIGOS selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária – vol. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2012. p. 515-560.

6. É preciso vedar a incidência de tributo sobre tributo em homenagem à neutralidade e transparência (arts. 37, *caput*, 146-A e 150, §5º da CF).
7. É preciso restringir a utilização de medida provisória em matéria tributária, considerando os reiterados abusos<sup>48</sup> do Executivo em editar MP's sem a ocorrência de fato ("caso de") que se destaque de eventos corriqueiros e exija pronta atuação (art. 62 da CF).
8. É preciso bem diagnosticar os problemas do sistema, especialmente os que dizem respeito à macrolitigância fiscal<sup>49</sup>. Deve-se responsabilizar os agentes públicos que autuem o contribuinte contra a interpretação razoável da lei, assim entendida como aquela atribuída pela jurisprudência. Afinal, um sistema antifrágil<sup>50</sup> precisa de gestores responsáveis por seus atos. A tolerância à irresponsabilidade caracteriza a fragilidade do sistema, camufla sua vulnerabilidade e impede seu desenvolvimento.<sup>51</sup>
9. É preciso vedar a imposição de multas exorbitantes, assim consideradas aquelas que superem 100% do valor do tributo, vedando-se sua cumulação com outras, especialmente quando houver mero descumprimento de obrigação acessória, sem prejuízo ao erário.
10. É preciso vedar que o Executivo, a pretexto de interpretar a legislação tributária, limite direitos legal ou constitucionalmente assegurados.

<sup>48</sup> SANTOS, Bruno Carazza. *Interesses econômicos, representação política e produção legislativa no Brasil sob a ótica do financiamento de campanhas eleitorais*. Belo Horizonte: UFMG, 2016. p. 80.

<sup>49</sup> PORTO, Laís Khaled e BEVILACQUA, Lucas. Macrolitigância fiscal e (in)consequencialismo judicial, Jota, 13 de agosto de 2020: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/macrolitigancia-fiscal-e-inconsequencialismo-judicial-13082020>; FONSECA, Rafael Campos Soares da. *Sistema Multiportas no novo código de processo civil e a crise da execução fiscal: uma revisita a partir do observatório da macrolitigância fiscal*. In: *Processo tributário / Leonardo Buissa, Lucas Bevilacqua (Coord.)* – 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, pp. 117-126.

<sup>50</sup> TALEB, Nassim Nicholas. *Antifrágil: coisas que se beneficiam com o caos*. Brasil: Best Business, 2012.

<sup>51</sup> SZELBRACIKOWSKI, Daniel Correa. *Antifragilidade do direito e as autuações fiscais ilegítimas*. Revista Consultor Jurídico, 26 jul.2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jul-26/szelbracikowski-antifragilidade-direito-autuacoes-ilegitimas>. Acesso em: 06 mai. 2022